

ART.20 D.L. N.23/2020:ACCONTO IMPOSTE CON IL METODO PREVISIONALE SENZA SANZIONI SE SI PAGA ALMENO L'80%

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

1.Premessa – 2. Dato normativo – 3. Determinazione degli acconti – 4. Metodo previsionale e Decreto Liquidità –5. Osservazioni – 6.Quadro sinottico

1.Premessa

Il Governo con il D.L. n.23/2020 (c.d. “Decreto Liquidità”) ha previsto un novero di disposizioni indirizzate alle imprese volte ad ampliare il piano di misure di sostegno all’economia. Il fulcro di predetto decreto sono gli aiuti a piccole-medie imprese, attraverso un’iniezione di liquidità pari a 400 miliardi di euro.

Di pari passo alle misure di natura economica, in tale decreto il Governo ha posto in essere una serie di disposizioni fiscali volte ad agevolare le imprese in questa situazione emergenziale.

In particolare, nel presente contributo analizzeremo l’**art. 20 del D.L.n.23/2020**, rubricato “**Metodo previsionale acconti giugno**”, di cui si darà contezza nei paragrafi seguenti.

2. Dato normativo

Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana del 8 aprile 2020, n. 94

Decreto legge 8 aprile 2020, n. 23

Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali.[Decreto liquidità imprese]

Capo IV Misure fiscali e contabili

Articolo 20

Metodo previsionale acconti giugno

Testo in vigore dal 9 aprile 2020

*1. Le disposizioni concernenti **le sanzioni e gli interessi** per il caso di omesso o di insufficiente versamento degli acconti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività **produttive non si applicano in caso di insufficiente versamento delle somme dovute se l'importo versato non è inferiore all'ottanta per cento della somma che risulterebbe dovuta a titolo di acconto sulla base della dichiarazione relativa al periodo di imposta in corso.***

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano esclusivamente agli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

3. Determinazione degli acconti

In via preliminare giova premettere che l'acconto costituisce un anticipo d'imposta per l'anno successivo e, secondo la norma generale, quest'ultimo non è dovuto quando l'imposta lorda riferita al periodo considerato nella dichiarazione dei redditi, al netto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute d'acconto risulta inferiore a un determinato importo che differisce in base al tributo.

Gli acconti sono determinati, alternativamente, secondo **due metodi**:

- **storico**: prevede che i versamenti da effettuare a titolo di acconto (primo e secondo acconto) siano determinati sulla base delle imposte dovute per il periodo d'imposta precedente, al netto di eventuali detrazioni, crediti d'imposta e ritenute d'acconto risultanti dalla relativa dichiarazione dei redditi.
- **previsionale**: prevede la possibilità di **un versamento stimato**, ossia sulla base dell'imposta presumibilmente dovuta, per coloro che, per l'anno in corso, presumono di avere un risultato economico inferiore rispetto all'anno precedente.

La **misura ordinaria** dell'acconto d'imposta è basata sul **metodo storico ed è generalmente pari al 100%** dell'imposta, con **alcune eccezioni**.

Precisamente, le misure degli acconti IRPEF, IRES, IRAP, cedolare secca, dovuti in misura ordinaria sono le seguenti:

| Imposta | Ammontare |
|-----------------------|------------------|
| IRPEF | 100% |
| IRES | 100% |
| IRAP | 100% |
| CEDOLARE SECCA | 95% |

Di converso, è facoltà del contribuente, in alternativa all'applicazione del metodo storico, commisurare i versamenti in acconto sulla base dell'imposta che si prevede di determinare per l'anno di competenza (c.d. "**metodo previsionale**").

Per calcolare gli acconti IRPEF, IRAP e IRES con il metodo previsionale, è utilizzato il riferimento dell'imposta dovuta per l'anno in corso, tenendo conto:

- **dei redditi che, presumibilmente, saranno conseguiti nell'anno;**
- **delle ritenute, eventualmente, operate nell'anno;**
- **oneri deducibili e detraibili sostenuti;**
- **crediti d'imposta spettanti.**

Pertanto, la previsione deve considerare l'imposta dovuta per l'anno in corso, al netto delle detrazioni, crediti d'imposta e ritenute d'acconto: **ossia per ricalcolare l'acconto con il metodo previsionale si deve, quindi, considerare la situazione reddituale completa.**

Precisamente, per determinare gli acconti con il metodo previsionale, occorre pertanto, applicare la percentuale di acconto fissata per l'imposta di riferimento (100% eccetto che per l'acconto della cedolare secca al 95%) all'imposta che si prevede di conseguire nell'anno di riferimento.

La scelta del metodo previsionale, può comportare la riduzione o il non pagamento dell'acconto; tuttavia, ciò espone il contribuente al rischio di effettuare i versamenti in acconto in misura inferiore rispetto a quanto realmente dovuto, con conseguente applicazione delle **sanzioni** sulla **differenza**.

Appare opportuno rammentare che, in caso di errore nella stima/previsione, con conseguente versamento inferiore a quanto effettivamente dovuto in sede di liquidazione delle imposte calcolate sul reddito 2019, sulle somme non versate si applicherà la sanzione del 30% oltre ad interessi.

Dall'altra parte, il vantaggio del metodo previsionale è che si prescinde totalmente dall'andamento storico dei redditi, basando il calcolo esclusivamente sull'andamento dell'annualità in corso e, perciò, se si presume un reddito (quindi un'imposta) inferiore all'anno precedente, si versa un acconto inferiore rispetto a quello che sarebbe stato dovuto con il metodo storico.

4. Metodo previsionale e Decreto Liquidità

L'art. 20 del D. L. n.23/2020 (Decreto Liquidità), rubricato “**Metodo previsionale acconti giugno**” afferisce al pagamento degli **acconti a titolo d'imposta**, le cui scadenze sono fissate, in modo ordinario, rispettivamente il **30.06.2020** e **30.11.2020**.

Come sopra evidenziato, il **metodo previsionale** viene scelto da coloro che, per l'anno in corso, presumono di avere un risultato economico inferiore rispetto all'anno precedente potendo ricorrere a un **versamento stimato**, ossia sulla base dell'imposta presumibilmente dovuta. Tale scelta può comportare la riduzione o il non pagamento dell'acconto, ma, al contempo, espone il contribuente al rischio di effettuare i versamenti in acconto in misura inferiore rispetto a quanto realmente dovuto, con conseguente applicazione delle **sanzioni**, di cui al sopra citato articolo 13 D.Lgs. 241/1997, sulla **differenza non versata**.

Si rammenta, inoltre, che l'art. 13 comma 1 del D.Lgs n.241/1997 così recita: “*Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in*

seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile”.

In particolare, l'**art. 20** del **D.L. n. 23/2020 (Decreto Liquidità)**, ha disposto la non applicazione delle sanzioni e degli interessi nel caso in cui gli acconti IRPEF, IRES, IRAP versati con il c.d. metodo previsionale, dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020 per i soggetti solari), risultino almeno pari all'80% della somma effettivamente dovuta a titolo di acconto .

L'**art. 20** del D.L.citato, in deroga rispetto alle previsioni ordinarie, dispone che per gli acconti relativi al periodo d'imposta 2020 è ammesso un versamento nella **misura non inferiore all'80%, senza che il contribuente incorra in alcuna violazione e conseguente irrogazione di sanzioni.**

Sul punto si precisa che tale disposizione degli acconti dovuti a titolo di IRPEF, IRES e IRAP per il **2020 fa riferimento solo al metodo previsionale e non a quello storico** che segue l'ordinaria percentuale del 100% dell'imposta relativa al periodo precedente.

Difatti, il Decreto Liquidità **non interviene** a modificare la percentuale di acconto determinata secondo il **metodo storico**, ma modifica **soltanto** la modalità di determinazione dell'acconto secondo il **metodo previsionale**, mediante l'esclusione dell'applicazione delle sanzioni interessi per omesso o insufficiente versamento nel caso in cui gli acconti IRPEF, IRES e IRAP siano non inferiori all'80%.

5. Osservazioni

Da un primo esame della norma si può dedurre, in primo luogo, una mancanza di sistematicità : il testo del disposto normativo dell'art. 20 citato menziona la riduzione dal 100% all'80% degli acconti dovuti per il 2020 per l'IRPEF, l'IRES e l'IRAP, non facendo menzione delle **altre imposte dirette o forfettarie**, quali ad esempio le **addizionali**, l'imposta sostitutiva per il **regime forfettario**, l'**Ivie** e l'**Ivafe**.

A parere degli scriventi, la disposizione di cui all'art. 20 cit. si applica certamente a quest'ultime imposte, che seguono le medesime regole dell'Irpef per determinare la percentuale dell'acconto¹; ad ogni modo sul punto si auspica un intervento chiarificatore del legislatore. Diversamente interpretando la norma, sarebbe iniquo lasciare immutato il regime previsto per quest'ultime imposte, con il conseguente regime sanzionatorio previsto.

¹ A riguardo, si segnala la normativa di riferimento:

- imposta sul valore degli immobili situati all'estero (Ivie) e imposta sul valore dei prodotti finanziari (Ivafe) (articolo 19, commi 17 e 22, decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201);
- imposta sostitutiva per i contribuenti minimi (circolare 21 dicembre 2007, n. 73/E, paragrafo 5);
- imposta sostitutiva per i contribuenti forfettari (articolo 1, comma 64, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e circolare 4 aprile 2016, n. 10/E, paragrafo 4.4.

In secondo luogo, si rileva che per quanto riguarda la cedolare secca, di converso, la misura dell'acconto 2020 dovrebbe rimanere del 95%, atteso che non è collegato a nessuna percentuale prevista per le imposte sui redditi.

Sul punto, fugando ogni dubbio interpretativo, si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la **circolare n.9/E del 13 Aprile 2020**, chiarendo che: *“la previsione di cui all'art. 20 del Decreto, oltre che alle imposte espressamente individuate, si applica anche: all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuta dai contribuenti– che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfaitari; alla cedolare secca sul canone di locazione, all'imposta dovuta sul valore degli– immobili situati all'estero (IVIE) o sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE)”*.

In terzo luogo, si segnala che il contenuto del disposto normativo dell'art. 20 citato statuisce la riduzione per la misura annuale dell'acconto, mentre la rubrica dell'articolo 20 del D.L.n.23 del 2020, enuncia: *“Metodo previsionale acconti giugno”*.

Appare evidente che si è in presenza di un errore e, difatti, per risolvere tale contrasto normativo, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la succitata circolare n.9/E, precisando che: *“l'articolo 20 del decreto legge n. 23 del 2020, al comma 2, prevede espressamente che la disposizione si applichi agli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. La disposizione, pertanto, si applica ad entrambe le rate dell'acconto dovuto per tale periodo. Tenuto conto, inoltre, di quanto chiarito con la relazione illustrativa e tecnica al Decreto, la rubrica dell'articolo 20 (Metodo previsionale acconti giugno) deve intendersi riferita all'importo degli acconti complessivamente dovuti per l'anno d'imposta 2020. Detto importo, infatti: è determinato nel mese di giugno;– va versato in una o due rate, a seconda che il quantum dovuto superi o meno– determinate soglie normativamente individuate”*.

In ultimo, si rileva che l'Agenzia delle Entrate, in riferimento al **ravvedimento operoso in caso di insufficiente o omesso versamento**, ha chiarito che l'art. 20 citato non esclude la possibilità di ricorrere a predetto istituto(a patto che non sia già intervenuta la notifica degli atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633); pertanto, secondo l'Amministrazione Finanziaria, *“se per effetto, anche, del ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, lo scostamento dell'importo versato a titolo di acconto, rispetto a quello dovuto sulla base delle risultanze della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP, non risulti superiore al margine del 20 per cento, non trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”*.

6. Quadro sinottico

| <i>ART.20 D.L. N.23/2020</i> | | |
|---|--|---|
| Oggetto | Destinatari | Periodo |
| Non sono dovuti interessi e sanzioni nel caso in cui gli acconti a titolo di IRPEF, IRES, IRAP, imposta sostitutiva per il regime forfettario, IVIE, IVAFE e cedolare secca, versati con il metodo previsionale , ossia in base all'imposta che si presume dovuta per il periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, risultino almeno pari all'80% della somma effettivamente dovuta a titolo di acconto. | Tutti i soggetti passivi IRPEF, IRES, IRAP, imposta sostitutiva per il regime forfettario, IVIE, IVAFE e cedolare secca. | Acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. |

Lecce, 14/04/2020

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it